

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 24687C

Inscrit le 1^{er} août 2008

Audience publique du 17 mars 2009

**Appel formé par Madame ..., ..., et consorts
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 30 juin 2008 (n° 23408 du rôle)
dans un litige l'opposant au directeur de l'administration des Contributions
directes
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24687C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 1^{er} août 2008 par Maître Jacques WOLTER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., épouse ..., ..., demeurant à ... , demeurant à ..., Monsieur ..., Madame ..., épouse ..., ..., demeurant à et Madame ..., ..., demeurant à ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 30 juin 2008, par lequel ledit tribunal a partiellement déclaré irrecevable et a pour le surplus rejeté comme non fondé leur recours tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 juin 2007 (n° C 13905 du rôle) rejetant partiellement comme non fondée leur réclamation introduite contre le bulletin d'établissement séparé et en commun du bénéfice commercial et le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002, ainsi que de la décision portant refus implicite de leur réclamation dirigée contre le bulletin d'établissement séparé et en commun du bénéfice commercial et le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2003 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 octobre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 4 novembre 2008 par Maître Jacques WOLTER pour compte des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jacques WOLTER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2009.

Madame ..., Monsieur Pierre ..., Monsieur ..., Madame ... et Madame ..., ci-après « les conjoints ... », ont chacun hérité de leur père, décédé *ab intestat* le 22 mai 1972, 10 parts indivises sur 100 de l'immeuble et de l'exploitation de ..., établie

A la mort de leur mère, Madame ..., survenue le 7 février 2005, les 50 parts indivises détenues par celle-ci dans l'immeuble et l'exploitation de la ... sont échues à ses cinq enfants, les conjoints ..., qui détiennent chacun désormais 20 parts indivises sur 100.

Le 14 mars 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 1 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2003 de la copropriété ... (n° fiscal ...) fixa le revenu total de la copropriété au titre de bénéfice commercial à 792.311,19 € et répartit ce revenu entre les cointéressés.

Le même jour, le bureau d'imposition Luxembourg 1 émit à l'égard de la copropriété ... un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2002 qui retint dans le chef de la copropriété un bénéfice commercial de 2.162.797,69 €. Ce bulletin renseigne encore concernant l'établissement de la base d'assiette globale ce qui suit :

« Ajout de la provision « Dotations suivant Arrêté Grand-Ducal » au montant de 1.573.683,25 (cf. notre lettre du 29.8.2006).

Ajout de l'allocation au montant de 238.407,84 perçue sur base du règlement grand-ducal du 2.5.1996 déterminant les règles relatives à l'apurement des créances existantes au 31.12.1994 dans le secteur hospitalier (cf. notre lettre du 7.2.2007). (...) ».

En date du même 14 mars 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 1 émit encore un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2003. Ce bulletin retint dans le chef de la copropriété ... un bénéfice commercial de 792.311,19 € et renseigne encore concernant l'établissement de la base d'assiette globale ce qui suit :

« Ajout de l'allocation au montant de 238.411,47 perçue sur base du règlement grand-ducal du 2.5.1996 déterminant les règles relatives à l'apurement des créances existantes au 31.12.1994 dans le secteur hospitalier (cf. notre lettre du 1.3.2007). (...) ».

Par courrier du 11 avril 2007, la copropriété, représentée par Monsieur ..., introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins précités pour les années 2002 et 2003 émis en date du 14 mars 2007, en critiquant le fait que le bénéfice commercial de l'année 2002 avait été majoré des subventions annuelles fixes que la clinique s'est vu attribuer entre 1995 et 2001 en exécution du règlement grand-ducal du 2 mai 1996 déterminant les règles relatives à l'apurement des créances existantes au 31 décembre 1994 dans le secteur hospitalier, ci-après le « règlement de 1996 », ainsi que le fait que pour les années 2002 et 2003, les subventions annuelles reçues au titre de ces mêmes années avaient été ajoutées au bénéfice commercial de ces années, alors que ces subventions ne constitueraient pas des revenus imposables.

Par décision du 4 juin 2007 (n° C 13905 du rôle), le directeur statua sur cette réclamation en les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 13 avril 2007 par le sieur e ..., au nom de la copropriété ..., pour réclamer contre les bulletins d'établissement séparé et en commun du bénéfice commercial et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, tous émis le 14 mars 2007 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes, qu'en conséquence la présente décision portera sur les réclamations contre les bulletins de l'année 2002, les autres réclamations étant disjointes pour être vidées séparément, sous le no du rôle C 13934 ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir majoré le bénéfice commercial de l'année 2002 du fait de subventions étatiques annuelles, reçues à partir de l'année 1995, quoique ces subventions ne constituent pas un revenu imposable ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant que la réclamante se prévaut du règlement grand-ducal du 2 mai 1996 déterminant les règles relatives à l'apurement des créances existantes au 31 décembre 1994 dans le secteur hospitalier pour en déduire l'exemption fiscale des subventions reçues en vertu dudit règlement ;

Considérant que, dans le cadre de la mise à plat du paysage hospitalier dû à l'introduction de budgets hospitaliers, la réclamante se trouvait visée précisément par l'article 3 du règlement grand-ducal précité, pour assurer le passage d'un hôpital privé à but lucratif dans un système n'admettant en principe plus de bénéfices ;

II.

Considérant que le directeur de l'Inspection générale de la sécurité sociale confirme en 2005 que « lors des pourparlers précédant l'élaboration du règlement la question du traitement fiscal de cette opération a été abordée et il était admis par les auteurs du projet qu'elle ne devrait pas être considérée comme une plus-value pour les propriétaires », soit donc qu'elle devrait rester exemptée d'impôts ;

Considérant que le président de l'Entente des Hôpitaux Luxembourgeois arguait, d'une part, en ce même sens dès 1994 à savoir qu'il aurait fallu « éviter que la compensation ainsi accordée aux propriétaires - et qui est importante pour le bon fonctionnement du système pendant la période intérimaire - ne soit amputée par l'impôt, la plus-value constituant normalement un bénéfice comptable, mais que, d'autre part, en tirait la conclusion claire qu'« aussi une loi devrait-elle venir exempter ce bénéfice » ;

Considérant que l'article 101 de la Constitution du Grand-Duché de Luxembourg prescrit formellement : « Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exception ou modération ne peut être établie que par une loi. » ;

Considérant qu'aucune loi n'est venue confirmer toutes les bonnes intentions d'exempter les dotations prévues par le règlement grand-ducal du 31 décembre 1994 ;

qu'en conséquence les plus-values en découlant constituent effectivement un bénéfice comptable et, en tant que tel, pleinement imposable ;

Considérant encore, qu'en août 2006, le ministre de la Santé et de la Sécurité sociale, tout en reconfirmant la volonté des auteurs du projet de règlement d'exempter de l'impôt la plus-value résultante, conclut néanmoins en prudence qu'« il est évident que le règlement n'a pas pu préciser le traitement fiscal de l'opération entreprise, sous peine de se heurter aux normes supérieures du droit fiscal et de dépasser sa base habilitante » ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que les subventions reçues n'ont rencontré aucune exemption fiscale quelle qu'elle soit ;

Considérant donc que c'est à raison que le bureau d'imposition a décidé que ces subventions constituaient un revenu pleinement imposable ;

III.

Considérant à titre de rappel qu'il est certain que les subventions reçues par la réclamante ne sont aucunement exemptes de l'impôt, tout comme il reste constant que le bureau d'imposition était fondé de les ajouter au bénéfice ;

Considérant toutefois que le bureau d'imposition avait omis de soumettre à l'impôt les subventions telles que reçues annuellement depuis l'année 1995 et ce jusqu'à l'année 2001 y comprise ;

qu'en fait, les impositions des années 1995 à 2001 furent arrêtées et dûment notifiées par des bulletins afférents, d'ailleurs non sujets à réclamations, qu'en conséquence autorité légale leur était acquise de longue date ;

Considérant qu'il échet dès lors de constater que c'est à tort que le bureau d'imposition a d'emblée imposé ces subventions, relevant de sept années précédentes, en la seule année d'imposition 2002, tandis que la mise à disposition par annualités constantes aurait dû déclencher l'incidence fiscale, partant l'imposition en chacun des exercices concernés ;

Considérant à ce titre que le principe de l'annualité de l'impôt consacré tant par l'article 100 de la Constitution que par l'article 1^{er} L.I.R. s'oppose au procédé de récupérer des bénéfices antérieurs non imposés, soit par mégarde, soit par interprétation divergente ;

Considérant qu'aucune des possibilités de rectification prévues par la loi générale des impôts n'est susceptible de remédier à l'inconsidéré commis ;

que, d'ailleurs, en plus la prescription générale était encourue pour l'année 2001 et a fortiori pour les précédentes ;

Considérant qu'en ce qui concerne les années 1995 à 2001, les écritures comptables de la déclarante, notamment passant des comptes avoirs en banque débités au crédit du compte capital, au lieu d'un produit comptabilisé par Profits et Pertes, faute de redressement à temps, ne sauraient être contrepassées par une écriture en extourne tardive qui se heurte tant aux principes du droit fiscal, qu'aux règles définies d'une comptabilité régulière et aux procédures en découlant pour l'imposition ;

Considérant qu'il en résulte qu'en l'année 2002 uniquement la subvention reçue au titre de cette année-là devient imposable ;

Considérant que le redressement des bulletins d'établissement en commun du bénéfice et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

Par ces motifs

reçoit les réclamations en la forme ;

les dit partiellement fondées ;

partant réformant, fixe le bénéfice net établi séparément et en commun pour l'année 2002 à 698.903,44 € ;

fixe l'impôt commercial communal dû pour l'année 2002 à 48 791,00 € ;

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour l'imputation des bonifications d'impôt pour investissement ».

Suite à cette décision directoriale, le bureau d'imposition Luxembourg 1 émit le 13 juin 2007 un bulletin d'établissement rectificatif des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés et fixa le revenu de la copropriété de l'année 2002 à titre de bénéfice commercial à 698.903,44 €.

Il se dégage du dossier directorial versé en cause en instance d'appel que le directeur vida la réclamation contre les bulletins d'établissement séparé et en commun et de l'impôt commercial communal de l'année 2003 à travers une décision séparée du 12 juin 2007 (n° 13934 du rôle) et qu'il rejeta cette réclamation comme n'étant pas fondée sur base d'une motivation identique à celle figurant aux points I. et II. de la décision directoriale précitée du 4 juin 2007. Il se dégage de même de la copie du récépissé de dépôt d'un envoi recommandé y annexé que cette décision fut remise à la poste le 12 juin 2007 et adressée sous pli recommandé à Monsieur

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 septembre 2007, les consorts ... firent introduire un recours contentieux tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 4 juin 2007 en ce qu'elle a fixé le bénéfice net établi séparément et

en commun pour l'année 2002 à 698.903,44 € et l'impôt commercial communal dû pour l'année 2002 à 48.791,00 € et en ce qu'elle comprendrait « *refus implicite du recours formé pour la fixation du bénéfice de l'année 2003* ».

A travers un jugement du 30 juin 2008, le tribunal administratif déclara le recours irrecevable dans la mesure où il était introduit contre une décision implicite de rejet du directeur relative aux bulletins pour l'année 2003, reçut le recours en la forme pour le surplus, mais le rejeta comme non fondé et condamna les consorts ... aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 1^{er} août 2008, les consorts ... ont régulièrement relevé appel de ce jugement du 30 juin 2008.

Ils critiquent en premier lieu les premiers juges pour avoir déclaré leur recours irrecevable en ce qui concerne l'année d'imposition 2003 en expliquant que leur recours ne serait pas fondé sur une décision implicite de rejet suite au silence gardé par le directeur, mais sur le fait que le rejet de leur réclamation pour l'année 2002 impliquerait nécessairement le rejet de celle relative à l'année 2003 qui serait fondée sur les mêmes arguments. Ils ajoutent que s'ils n'ont pas expressément déféré la décision directoriale du 12 juin 2007 relative à l'année d'imposition 2003, ils auraient néanmoins visé dans leur requête introductive les bulletins relatifs à cette année et qu'ils n'auraient pas disposé de ladite décision directoriale du 12 juin 2007, de manière à avoir recouru contre les bulletins relatifs à l'année 2003 et une décision implicite du directeur. Ils estiment partant avoir clairement indiqué dans la requête introductive que leur recours est dirigé contre les bulletins d'établissement séparé et en commun et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 et les décisions directoriales afférentes, de manière que l'Etat n'aurait pas pu se méprendre sur la portée de leur recours et que la Cour pourrait procéder au contrôle de ces décisions sans porter atteinte aux droits de la défense.

Néanmoins, c'est à juste titre que le tribunal a décidé qu'en matière fiscale, le recours doit être dirigé non pas contre une décision implicite de rejet en cas de silence gardé pendant un certain délai par le directeur à la suite de l'introduction d'une réclamation, mais contre les bulletins entrepris par les réclamations non vidées. Or, le recours introduit par les consorts ... le 6 septembre 2007 n'était pas dirigé contre les bulletins d'établissement séparé et en commun et de l'impôt commercial communal pour l'année 2003, émis le 14 mars 2007, mais exclusivement contre la décision directoriale précitée du 4 juin 2007 relative à l'année d'imposition 2002.

Pareillement, la Cour rejoint le tribunal en ce qu'il a relevé que si la réclamation introduite par les consorts ... auprès du directeur en date du 11 avril 2007 était dirigée contre les bulletins d'établissement séparé et en commun et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les années 2002 et 2003, le directeur s'est toutefois limité dans la décision déferée du 4 juin 2007 (n° C 13905 du rôle) à toiser exclusivement la réclamation en ce qu'elle est dirigée contre les bulletins de l'année 2002, tout en précisant que les réclamations introduites contre les bulletins de l'année 2003 seraient vidées par une décision séparée.

Finalement, force est de rappeler que le directeur a vidé la réclamation contre les bulletins d'établissement séparé et en commun et de l'impôt commercial communal de l'année 2003 à travers la décision séparée prévisée du 12 juin 2007 et qu'il a rejeté cette réclamation comme n'étant pas fondée.

Il s'ensuit qu'en déférant au tribunal, à travers le recours introduit le 6 septembre 2007, la décision directoriale du 4 juin 2007 prise sous le n° C 13905 du rôle, les consorts ...

n'ont pu valablement contester que le contenu de cette décision, relative aux seuls bulletins d'établissement séparé et en commun et de l'impôt commercial communal pour l'année 2002, et non pas une prétendue décision implicite de rejet de leur réclamation pour autant qu'elle porte sur les bulletins de l'année 2003, étant donné, d'une part, qu'aucun recours contre une décision directoriale implicite prise en tant que telle n'est admis par la législation applicable en matière d'impôts directs et, d'autre part, que l'existence d'une décision implicite de rejet relative à l'année 2003 incluse dans la décision directoriale entreprise du 4 juin 2007 se trouve contredite par la décision directoriale expresse du 12 juin 2007.

Par voie de conséquence, il y a lieu de confirmer le tribunal en ce qu'il a déclaré le recours irrecevable dans la mesure où il était introduit contre une décision implicite de rejet du directeur relative aux bulletins pour l'année 2003 et de rejeter le moyen afférent des appelants.

Ensuite, les consorts ... font exposer qu'ils auraient exploité ensemble avec leur mère la ... et géré en indivision les immeubles dans lesquels cette clinique était établie à l'époque. Lors de la réforme du secteur hospitalier, ils auraient négocié avec l'Etat, par l'intermédiaire de Monsieur ..., les conditions de changement du régime statutaire de la clinique. Ils font relever que la ... aurait été le seul établissement du secteur hospitalier dont l'exploitation était bénéficiaire et pour laquelle les investissements dans l'infrastructure auraient été faits par les exploitants. Comme la réforme hospitalière devrait mener notamment à une budgétisation des exploitations, de sorte à rendre un bénéfice et un amortissement des investissements impossibles, l'Etat aurait décidé de mettre les compteurs à zéro pour tous les établissements hospitaliers et de compenser leurs pertes d'exploitation et leurs investissements. Les demandeurs ayant fait constater que leur exploitation n'avait jamais reçu de subventions, mais qu'elle avait au contraire généré des bénéfices et des impôts, ils auraient négocié avec l'Etat une compensation pour les subsides que les autres hôpitaux avaient perçus par le passé, payable sous forme d'amortissement qui devait être payé jusqu'à la fin de l'exploitation dans les immeubles en indivision situés à la Ainsi, un accord aurait été trouvé qui prévoyait le paiement d'un amortissement sur base d'une valeur actualisée des constructions et installations pendant la durée de l'exploitation de ceux-ci, accord formalisé dans le règlement de 1996. En date du 2 juillet 1996, le mandataire de l'indivision, Monsieur ..., et le président de l'Union des caisses de maladie (UCM), Monsieur ..., auraient signé un protocole d'accord déterminant les valeurs à prendre en considération et les amortissements auraient ainsi été payés annuellement par l'UCM depuis 1995 jusqu'en 2005 inclus. Les appelants précisent qu'un montant de chaque fois 238.407,84 € aurait été payé et comptabilisé pour les années 2002 et 2003. Or, pour l'année 2002, l'administration des Contributions directes aurait imposé tous les paiements perçus entre 1995 et 2002, appelés dotations, et pour l'année 2003, elle aurait majoré le bénéfice commercial de ce paiement pour fixer ledit bénéfice à 792.311,92 €. Suite à leur réclamation, le directeur, par la décision entreprise du 4 juin 2007, a certes décidé que le bureau d'imposition aurait à tort imposé les subventions des années 1995 à 2001, mais il a rejeté leur réclamation concernant l'inclusion du montant de la subvention reçue au titre de l'année 2002 dans le bénéfice commercial de l'année 2002.

En droit, les demandeurs font soutenir que les montants litigieux auraient été payés par l'UCM aux indivisaires de la ... en vertu de la convention susvisée du 2 juillet 1996, de sorte que la décision directoriale violerait le règlement de 1996 au motif qu'aux termes de l'article 1^{er} de ce règlement, les montants à verser à partir de l'exercice 1995 aux hôpitaux privés à but lucratif, dont la ..., à titre d'amortissements correspondant à la valeur actualisée des constructions et des installations pendant la durée de l'exploitation de ceux-ci, ne seraient pas à considérer comme recettes. Ce constat serait encore confirmé par la genèse

du règlement de 1996 et notamment par un rapport dressé par Monsieur ... qui aurait préconisé une exemption d'impôt.

Ils précisent encore que le gouvernement, ayant décidé que les montants en question n'étaient pas à considérer comme des bénéfices, n'aurait pas voulu déposer un projet de loi en vue de faire voter par le parlement une exemption d'impôt, ce qui expliquerait pourquoi il aurait été omis d'imposer les montants versés entre 1995 et 2001, respectant de la sorte l'engagement pris en 1994. Cet engagement aurait d'ailleurs été confirmé par le directeur de l'Inspection générale de la Sécurité sociale qui, dans un courrier adressé le 23 décembre 2005 au directeur, aurait affirmé que lors de l'élaboration du règlement de 1996, il aurait été admis par les auteurs du projet que ces versements ne devraient pas être considérés comme une plus-value pour les propriétaires. Ils estiment partant que l'absence d'imposition pour les années 1995 à 2001 n'équivaudrait pas à une simple omission, mais traduirait l'engagement pris antérieurement par l'Etat et qu'ils bénéficieraient ainsi d'un droit acquis sur l'interprétation de ces versements comme étant des montants qui ne sont pas à considérer comme des bénéfices et qui ne sont donc pas passibles d'impôts.

Par rapport aux motifs du jugement entrepris du 30 juin 2008, les appelants critiquent que les premiers juges pour avoir retenu que l'intention des auteurs du règlement de 1996 aurait été d'exempter les paiements de l'UCM à la copropriété de la, tout en refusant de suivre leur argumentation d'après laquelle le fait par l'Etat de ne pas avoir antérieurement imposé les dotations des années 1995 à 2001 n'aurait pas constitué une omission mais la continuation des engagements étatiques trouvés dans le cadre des négociations en 1994. Ils critiquent l'application faite par le tribunal des articles 99 et 101 de la Constitution en soutenant que le litige sous analyse ne porterait pas sur un problème de légalité de l'impôt, mais sur une question d'interprétation de la législation fiscale, la question étant celle de savoir si les versements litigieux de l'UCM sont à considérer comme des bénéfices au sens de la loi fiscale. Ils réitèrent finalement leur thèse que l'abstention par l'administration des Contributions d'imposer antérieurement les dotations des années 1995 à 2001 aurait créé en leur faveur un droit acquis à l'exemption de ces dotations.

Le délégué du gouvernement demande la confirmation du premier jugement en arguant qu'aucune disposition légale ne prévoirait une exemption fiscale des dotations litigieuses et que le défaut d'imposition des versements pour les années 1995 à 2001 s'expliquerait par les raisons développées dans la décision directoriale déférée.

Aux termes de l'article 3 du règlement de 1996, *« l'assurance maladie verse à partir de l'exercice 1995 aux hôpitaux privés à but lucratif, ne tombant pas sous l'application de l'article 2 du présent règlement, l'amortissement correspondant à la valeur actualisée des constructions et installations pendant la durée de l'exploitation de ceux-ci. Le montant annuel de l'amortissement est calculé à raison de quatre pour cent sur base de la valeur à neuf desdites constructions et à raison de dix pour cent sur base de la valeur actualisée des installations. Par valeur actualisée on entend la valeur à neuf des constructions et installations déduction faite d'un abattement pour vétusté.*

Le montant correspondant à l'amortissement est versé par douzièmes ensemble avec la mensualité des frais fixes. Le montant correspondant à l'exercice 1995 est versé dans un délai de trois mois à partir de la mise en vigueur du présent règlement ».

Il se dégage de l'exposé des motifs relatif au règlement de 1996 et du protocole d'accord susvisé du 2 juillet 1996 que la disposition de l'article 3 du règlement de 1996 vise spécifiquement la en tant que seul établissement hospitalier privé exploité sous une forme commerciale et que la mesure y définie est destinée à assurer la transition de

l'exploitation à but lucratif avec financement intégral des investissements par les propriétaires sans avoir bénéficié de subventions vers le régime de la budgétisation. La mesure consiste concrètement en le remplacement des amortissements des immeubles et de l'équipement pratiqués par l'exploitant lui-même sur base de la valeur comptable par des amortissements de ces mêmes biens basés sur leur valeur actualisée au 1^{er} janvier 1995 et pris en charge par l'UCM à travers des dotations annuelles.

Or, d'un point de vue juridique et comptable, l'opération ainsi définie par l'article 3 du règlement de 1996 s'analyse en le remplacement de l'amortissement, qui consiste à « étaler le prix d'acquisition ou de revient sur la période d'utilisation de l'immobilisation amortissable envisagée » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571⁴, ad art. 34, p. 50), des immeubles et des équipements de la et de la charge annuelle afférente, la dotation aux amortissements, par un remboursement échelonné de ces investissements en faveur de la par l'UCM sur base de valeurs actualisées des prix d'acquisition de ces mêmes investissements. De la sorte, un avantage alloué à la consistant dans un remboursement échelonné par autrui se substitue à une charge annuelle, entraînant que cet avantage annuel doit être qualifié de produit ayant une incidence sur le compte des pertes et profits et le bilan annuels.

En outre, il est incontesté que l'exploitation de la était à qualifier au titre de l'année d'imposition 2002 en cause d'entreprise commerciale collective au sens de l'article 14 n° 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », et qu'une comptabilité commerciale régulière a été tenue par la durant cette année.

Par voie de conséquence, le produit correspondant au remboursement prévisé des amortissements par l'UCM pour l'année 2002 entre dans la détermination du bénéfice de la qui est constitué, au vœu de l'article 18 (1) LIR, par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice. Il en découle que la dotation pour l'année 2002 allouée par l'UCM doit en principe être qualifiée de produit rentrant dans la détermination du bénéfice imposable de l'exercice 2002, sauf à faire l'objet d'une exemption expresse.

Contrairement à l'argumentation en ce sens des appelants, une telle exemption ne se dégage pas des termes de l'article 1^{er} du règlement de 1996 qui dispose comme suit :

« L'assurance maladie prend en charge pour chaque hôpital le déficit net résultant des comptes de profits et pertes des exercices 1993 et 1994 établis d'après le règlement grand-ducal du 28 février 1994 fixant un schéma de présentation uniforme des comptes annuels des hôpitaux, approuvés par la personne ou l'instance chargée du contrôle des comptes des hôpitaux. Pour ... est pris en compte le déficit net résultant de l'activité hospitalière.

Aux fins de l'application de l'alinéa 1 du présent article ne sont pas pris en considération parmi les recettes:

a) les remboursements exceptionnels de l'Union des caisses de maladie en vertu des avenants 49 et 50 à la convention collective du 31 décembre 1974 réglant les rapports entre l'Entente des hôpitaux luxembourgeois, d'une part, et le comité central de l'Union des caisses de maladie, d'autre part;

b) les reprises sur provisions;

c) les subventions sur intérêts se rapportant aux exercices 1993 et 1994 ayant pour objet la réduction de l'endettement des hôpitaux relevant des congrégations;

d) le rattrapage en 1993 et 1994 de l'amortissement de subventions d'investissement se rapportant à des amortissements antérieurs à 1993.

Ne sont pas considérés parmi les dépenses:

a) les loyers versés au propriétaire de l'hôpital, ces loyers étant remplacés par les frais d'amortissement correspondant aux biens loués;

b) les dotations aux provisions.

Les déficits correspondant à l'exercice 1993 et à l'exercice 1994 sont imputés sur les budgets hospitaliers respectivement pour l'exercice 1996 et pour l'exercice 1997 à titre de frais fixes. Au cas où le déficit de l'exercice 1994 dépasse celui de 1993, la moitié du déficit cumulé des deux exercices est imputée sur chaque budget ».

En effet, il se dégage de l'alinéa 2 de l'article 1^{er} du règlement de 1996 sous analyse que la dispense de la comptabilisation comme recettes dans les comptes annuels ne s'applique qu'aux quatre postes y énumérés sub a) à d) à l'exclusion de toutes autres recettes prévues par ailleurs par le règlement de 1996. Or, les dotations prévues par l'article 3 du règlement 1996 en faveur de la ... ne rentrent dans aucune de ces quatre catégories de postes. En outre, aucune autre disposition expresse du règlement de 1996 ne tend à exempter ces dotations de l'impôt sur le revenu.

Ensuite, eu égard à la finalité des dotations prévues par l'article 3 du règlement de 1996, à la proposition d'arbitrage de Monsieur ... du 26 août 1994 concernant la prise en considération des frais de capital des hôpitaux, à une lettre du directeur de l'Inspection générale de la Sécurité sociale du 23 décembre 2005 à l'adresse du directeur et à un courrier du 1^{er} août 2006 du ministre de la Santé et de la Sécurité sociale à l'adresse du ministre des Finances, documents visés et cités dans le jugement entrepris du 30 juin 2008, le tribunal a valablement pu retenir que c'est à juste titre que les actuels appelants soutiennent que l'intention des auteurs du règlement de 1996 a bien été celle d'exempter fiscalement les versements payés par l'UCM à la copropriété ... au titre de l'article 3 du règlement de 1996. Néanmoins, au vu de l'article 101 de la Constitution disposant qu'« *il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération ne peut être établie que par une loi* », auquel le tribunal s'est référé à juste titre, une exemption des dotations annuelles versées à la ... sur base de l'article 3 du règlement de 1996 ne saurait être valablement fondée sur une disposition implicite dudit règlement, étant donné que seule une loi peut exempter ces dotations de la soumission à l'impôt sur le revenu découlant des dispositions de la LIR. Cependant, force est de constater que pareille exemption ne se trouve inscrite ni dans la LIR, ni dans une autre loi.

Il découle de l'ensemble de ces développements que les dotations annuelles payées par l'UCM à la ... sur base de l'article 3 du règlement de 1996 constituent des produits rentrant dans la détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu et qu'aucune exemption de cet impôt n'a été valablement prévue en leur faveur, de manière que c'est par une application correcte des règles légales et réglementaires applicables que le directeur a conclu, dans la décision déférée du 4 juin 2007, au caractère imposable de ces dotations et a rejeté la réclamation des appelants contre les bulletins d'établissement séparé et en commun et de l'impôt commercial communal pour l'année 2002.

Cette conclusion ne se trouve pas ébranlée par l'argumentation des appelants relative à un droit acquis à l'exemption découlant de l'absence de soumission à l'impôt sur le revenu des dotations payées durant les années antérieures dans le cadre des impositions correspondantes, étant donné que l'annualité de l'impôt sur le revenu consacrée par l'article 104 de la Constitution et l'article 1^{er} LIR implique que les bases d'imposition du chef d'une année d'imposition sont à déterminer indépendamment de celles retenues pour une année d'imposition antérieure et que l'autorité compétente n'est ainsi pas liée par ses appréciations antérieures, sauf l'hypothèse d'une décision expresse en faveur du contribuable.

Par voie de conséquence, l'appel laisse d'être fondé et le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 1^{er} août 2008 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, **confirme** le jugement entrepris du 30 juin 2008,
condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 17 mars 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

WILTZIUS

DELAPORTE